

4. *Роздимаха І. М.* Облік витрат на збут. –Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету / За ред. В. Г. Ткаченко. — Луганськ: ЛНАУ. 2004. — № 37 (49). — 418 с. (Серія :»Економічні науки»). С. 385 — 390.

5. *Цал-Цалко Ю. С.* Витрати підприємства: Навч. посібник. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с.

О. В. Руденко, старший викладач
Криворізький економічний інститут КНЕУ

ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА НА ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

З переходом до нових стратегій управління гірничо-збагачувальними підприємствами, орієнтованих на комплексну переробку матеріальних ресурсів, включаючи максимальне використання усіх при цьому утворених виробничих відходів, виникає проблема пошуку нових механізмів, які забезпечують управління виробничим процесом. Управління поведінням з відходами виробництва вимагає належним чином організованої системи обліку утворення, збору, переробки, розміщення, поховання відходів; налагодження контролю матеріального балансу виробництв з метою стимулювання впровадження маловідходних технологій; впровадження кваліфікаційного моніторингового контролю руху відходів на всіх етапах їх життєвого циклу.

Пошук моделі організації системи обліку відходів виробництва має надзвичайне значення для промислових підприємств, тому вивчення та узагальнення досвіду вітчизняних вчених, відносно створення загальної моделі бухгалтерського обліку, яка адекватно відображає реальність господарської діяльності українських промислових підприємств, є першочерговим завданням. Взаємодія системи обліку й системи менеджменту неможлива без упорядкування об'єктів спостереження та методів збору, обробки, структуризації даних, які дозволяють прийняти управлінські рішення. Тому, передумовою організації обліку відходів виробництва та операцій поведінки з ними є визначення його об'єктів, що потребує з'ясування окремих понять. Визначення відходів виробництва наведені в нормативних документах та в економічній літературі, але для з'ясування, що є відходами виробництва на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу, необхідно сформулювати більш конкретне для галузі визначення відходів.

Відходи виробництва гірничо-збагачувальних підприємств виникають за різними виробничими циклами (переділами), тому з метою обліку відходів та контролю за операціями поведінки з ними необхідно надати чітке визначення кожного виду відходів виробництва (розкрити види, хвости збагачення руд залізних, шлам агломерації руди заліз-

ної) та характеристику операцій поводження з відходами (зберігання, оброблення, утилізація, видалення, захоронення), які повинні здійснити підприємства-виробники відходів, з метою забезпечення мінімального утворення відходів, розширення використання у господарській діяльності та запобігання шкідливому впливу відходів на навколишнє середовище.

Найменування відходів для гірничо-збагачувальних комплексів визначені відповідно з Державним класифікатором відходів ДК 005-96, який забезпечує інформаційну частину системи управління відходами та користування ресурсами на основі системи, яка гармонізується з міжнародними стандартами, зокрема в галузі екології, ресурсозбереження, структурної перебудови економіки. В класифікаторі визначається клас небезпечності відходів, який залежить від міри негативного впливу на навколишнє середовище. Відносний вихід відходів залежить від виробничого циклу, характеру сировини, вмісту видобутих компонентів у вихідній продукції.

Необхідність виділення відходів виробництва із загальної маси вторинних ресурсів на гірничо-збагачувальних комбінатах в окремий об'єкт бухгалтерського обліку, доводиться аналітичними дослідженнями статистичної звітності гірничо-збагачувальних комбінатів м. Кривого Рогу — «1-Підприємництво», «1 — Токсичні відходи», «1 — Екологічні витрати». Так, доля відходів виробництва у загальній масі отриманих на підприємстві вторинних ресурсів складає 99,3 %, а доля витрат на охорону навколишнього середовища, пов'язаних з їх виникненням, у загальній сумі цих витрат складає 20,4 %. Такі показники характерні для усіх гірничо-збагачувальних комбінатів міста.

Спеціалісти зі складання фінансової звітності різних країн намагаються її удосконалити з метою кращого відображення об'єктів, що впливають на навколишнє середовище з метою практичної реалізації екологічної політики господарюючих суб'єктів. Це зумовлено появою в деяких країнах так званого екологічного обліку, що містить спроби створення зовсім нових форм звітності.

Слід відзначити, що керівництво підприємства та інші користувачі облікової інформації потребують своєчасної, надійної й доречної інформації. При цьому, для них не так важливо, як називають діяльність, яка забезпечує таку інформацію. Якщо підприємство має потребу в певній інформації додатково до обов'язкового бухгалтерського обліку, воно може створити таку інформаційну систему і дати їй будь-яку назву: «контролінг», «внутрішньогосподарський облік», «управлінський облік» та ін. Проте чи варто створювати окремі системи обліку для задоволення потреб окремих користувачів? Якщо так, тоді можна говорити про «фінансовий облік», «управлінський облік», «статистичний облік», «оперативний облік», «екологічний облік» тощо. Такий підхід є неефективним, оскільки ядром інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік [1].

Тому, щоб створити інформаційну базу для управління відходами, достатньо «вмонтувати» відображення необхідних показників в загаль-

ну систему бухгалтерського обліку і екологічний облік за його змістом можна сформувати з фінансового та управлінського обліку з використанням показників звітності по екологічним показникам. Далі, показники в системі екологічного управління підприємством доповнюються блоком контролю, аналізом та оцінкою здійснених облікових операцій, які можуть бути отримані за результатами внутрішнього та зовнішнього аудиту (загального, екологічного).

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку відходів виробництва є :

- формування повної достовірної інформації про діяльність підприємства в напрямку природокористування та заходів щодо охорони навколишнього середовища пов'язаної з відходами виробництва;

- забезпечення необхідною інформацією усіх внутрішніх та зовнішніх користувачів (керівництво підприємства, системи екологічного менеджменту, акціонерів, інвесторів та ін.).

Управлінський облік відходів та операцій поводження з ними слід розглядати як підсистему обліку, яка забезпечує фінансову та не фінансову інформацію, необхідну для прийняття рішень, спрямованих на виконання екологічної політики підприємства. При цьому здійснюється кількісне відображення господарських явищ, а також дається їм якісна та вартісна характеристика, що розкриває їхні особливості. Управлінський облік використовує дані державного обліку відходів, ведення якого передбачено ЗУ «Про відходи» [2]. Державний облік відходів ґрунтується на даних спостережень за утворенням відходів та здійсненням операцій поводження з ними і включає ведення первинного обліку відходів та державної статистичної звітності про них.

Для виконання вимог ЗУ «Про відходи» керівникам підприємства необхідно здійснювати моніторинг місць утворення, зберігання та видалення відходів. Отже, система обліку відходів та операцій поводження з ними для управління повинна ділитися на окремі підсистеми з тим, щоб в кожній з них інформація оброблялася диференційовано:

- підсистема моніторингу — процес збору і аналізу інформації для визначення та прогнозування витрат , пов'язаних з впливом відходів на навколишнє природне середовище, своєчасне виявлення негативних наслідків, їх відвернення та подолання на місцях утворення , зберігання, використання та видалення відходів виробництва;

- підсистема фінансового обліку — для складання фінансової звітності, яка дає можливість контролювати фінансовий стан підприємства;

- підсистема управлінського обліку — для оперативного контролю за операціями поводження з відходами та протікання цих процесів з метою цілеспрямованого впливу на них;

- підсистема аудиту — процес збирання та оцінювання доказів для встановлення відповідності екологічних аспектів діяльності підприємства обліку операцій поводження з відходами виробництва при складанні фінансових звітів.

Не дивлячись на багатоаспектність проблеми управління відходами, можна виділити найбільш важливі, вузлові моменти. Перше — ство-

рення нормативної бази; друге — на базі норм та нормативів організувати нормативне планування та облік утворення та використання відходів; третє — введення звітності про використання відходів по технологічним процесам.

Для ефективної організації бухгалтерського обліку відходів виробництва необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію за окремими ознаками. Метою класифікації є упорядкування відходів відповідно до вирішуваних завдань (плановий рівень витрат на поводження з відходами, контроль за дотриманням норм одержання відходів та лімітів на їх утворення, оподаткування за розміщення відходів та ін.) Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації відходів виробництва за принципом «різні ознаки класифікації відходів виробництва — для різних цілей». Класифікація відходів з метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку не дає змоги вирішити багато інших не менш важливих завдань у системі управління. Це стосується, зокрема, завдань, пов'язаних зі створенням надійної бази для прогнозування економічних наслідків рішень, що приймаються на різних рівнях управління. Тому, метою класифікації відходів виробництва у системі бухгалтерського обліку є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень керівниками підприємства. Адже вони на всіх рівнях управління мають заздалегідь передбачати, які затрати і вигоди будуть наслідком прийнятих ними рішень.

Інструментом організації бухгалтерського обліку є облікова політика підприємства. Облікову політику на кожному підприємстві необхідно розробляти на основі наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку, щоби вона відповідала інтересам бізнесу, економічним, екологічним та соціальним інтересам підприємства і держави в цілому.

Система бухгалтерського обліку відходів виробництва повинна базуватися на обліковій політиці, яка включає аспекти поводження з відходами виробництва, деталізованого обліку затрат, пов'язаних поводження з відходами виробництва та достовірного визначення величини зобов'язань перед бюджетом та відображення їх в обліку. В обліковій політиці необхідно:

- деталізувати та закріпити правила отримання та передачі інформації стосовно методики оцінки відходів виробництва, яка повинна розроблятися в деталях і доводитися до виконавців у вигляді інструкцій;

- встановити перелік відповідальних осіб за облік операцій поводження з відходами з внесенням цих обов'язків до Посадових інструкцій та порядок їй звітування перед бухгалтерією;

- включити відходи виробництва до об'єктів інвентаризації, визначити склад комісії та порядок її роботи;

- затвердити правила документообігу і технології обробки облікової інформації стосовно відходів виробництва;

- розробка та затвердження робочого плану рахунків з обліку утворення відходів виробництва та операцій поводження з ними;

— затвердити перелік статей аналітичного обліку операцій поводження з відходами виробництва;

— закріпити форми внутрішньої звітності стосовно руху виробничих відходів та відповідальних за її складання.

Первинний облік відходів виробництва на підприємстві необхідно вести відповідно до типових форм первинної облікової документації з внесенням додаткової інформації з технологічної, нормативно-технічної, планово-економічної, бухгалтерської та іншої документації. Відомості для первинного обліку відходів, що заносяться до зазначених документів, обумовлюються системою показників, необхідних для заповнення форм державної статистичної звітності та ведення паспорта відходів.

Деталізація обліку відходів виробництва необхідна для управління природоохоронною діяльністю на підприємстві, яку очолює головний спеціаліст з екології. Основними вимогами при формуванні організаційної структури та структури управління природоохоронною діяльністю є її самостійність та підлеглість головному інженеру підприємства. По формі такою службою є екологічна служба. На наш погляд по структурі відділ необхідно формувати з трьох елементів. Перший — це група, яка виконує функції, які пристосовані до об'єктів навколишнього середовища. (рекультивация земель, озеленювання). Другий — це робітники, які виконують загальні та спеціальні функції: планування й аналіз, облік, звітність та контроль. Третій — це робітники які контролюють основні виробничі підрозділи. Штат служб комплектується з робітників різних спеціальностей: екологів, технологів, бухгалтерів-економістів (еколого-економічне бюро). Бухгалтер-економіст повинен обробляти дані фінансового та управлінського обліку на запит керівника служби та розробляти форми внутрішньої звітні, займатися питаннями обліку витрат, пов'язаних поводженням з відходами, напрямками зниження цих витрат, плануванням еколого-економічної роботи на підприємстві (витрати на заходи по зменшенню обсягу утворених відходів — використання на технологічні потреби, реалізація, інші цілі використання), раціонального використання вторинних ресурсів, направляти статистичні звіти. У вирішенні цих питань мають брати активну участь працівники маркетингових служб підприємства.

Основні блоки екологічно релевантної інформації включають в себе, наряду з представленими формами відображення екологічних аспектів в бухгалтерському обліку підприємства, наступні параметри: дані екологічної паспортизації; документи державного обліку відходів; сукупність доведених до підприємства нормативів утворення відходів та лімітів на розміщення відходів.

Отже, як видно з представленого матеріалу, інформація, яка використовується в управлінні відходами, носить комплексний характер та базується на бухгалтерському, статистичному, технологічному та оперативному обліку, однак найбільша її частина формується в бухгалтерському обліку, що підтверджує висновок про необхідність організації обліку відходів виробництва та операцій поводження з метою екологічного управління ними.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. — К. Лібра, 2003. — 704 с.
2. Закон України «Про відходи» від 4 березня 1998 р. / УК №77 — 78. — 1998 р.

Т. В. Рудницький, аспірант
Львівська комерційна академія

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

На предмет вивчення управлінського обліку, формулювання його місця і ролі у загальній системі організації підприємства в Україні точаться гострі дискусії. Вивчаючи спеціальну наукову літературу [2; 3; 4; 5], відзначимо, що загалом проблема організації управлінського обліку в компанії досить активно вивчається.

Проте, на нашу думку, також потрібно звернути особливу увагу на організацію системи управлінського обліку в контексті проблеми забезпечення ефективності такої організації в сучасних умовах господарювання. Ця стаття переслідує саме таку ціль.

Щоб здійснювати ефективне керівництво сучасним підприємством у складних господарських умовах, управлінському персоналу потрібна відповідна достовірна інформація, надана вчасно і у повному обсязі. Така інформація, безумовно, частково може отримуватись зі сфери бухгалтерського фінансового обліку. Проте, часто (особливо стосовно великих підприємств або об'єднань) суб'єкти господарювання відчують гостру потребу у створенні складної та надійної обліково-аналітичної підсистеми, яка б максимально забезпечувала керівництво потрібною інформацією.

Такою підсистемою поряд із, зокрема, фінансовим обліком буде слугувати належно організований, так званий, «управлінський облік».

У різних наукових колах можна зустріти різні визначення цього терміну. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається таке визначення: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Варто зазначити, що таке поняття управлінського (чи внутрішньогосподарського) обліку в спеціальній науковій літературі часто зберігається як основа, проте, може доповнюватися, уточнюватися.

Так, як приклад, відомий науковець Голов С. Ф. у глосарії свого підручника дає таке визначення: «Управлінський облік — процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та